



Edizione di giovedì 2 Luglio 2020

EDITORIALI

Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 29 giugno
di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino

AGEVOLAZIONI

Crediti d'imposta sulle locazioni: definite le modalità di cessione
di Lucia Recchioni

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Le transazioni finanziarie infragruppo durante il Coronavirus
di Ennio Vial

ACCERTAMENTO

L'atto impositivo carente nella motivazione è illegittimo
di Sergio Pellegrino

AGEVOLAZIONI

Il nuovo Bonus facciate – I° parte
di Luca Mambrin

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Cessione/aggregazione dello studio professionale: rateizzazione dei corrispettivi e IVA
di Goffredo Giordano di MpO Partners

EDITORIALI

Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 29 giugno

di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino



Nel corso del **quinto appuntamento di Euroconference In Diretta**, di **lunedì 29 giugno**, molti sono stati gli **argomenti affrontati**: oltre alle **novità della settimana**, è stato analizzato un **caso operativo riguardante la corretta compilazione del prospetto del capitale e delle riserve** del Modello Redditi, sono state richiamate le **scadenze del 30 giugno** e sono state approfondite le **novità del 1° luglio**, senza dimenticare alcuni aspetti legati al bilancio e alla **revisione**.

I **quesiti** ricevuti, pertanto, hanno riguardato diversi ambiti: tutte le **risposte** verranno caricate, a partire da oggi, sulla **Community di Euroconference In Diretta** su *Facebook*, nonché nella sezione materiali di **Euroconference In Diretta** sulla piattaforma **Evolution**.

Anche oggi, come le scorse settimane, pubblichiamo poi la **nostra top 10 dei quesiti** che abbiamo ritenuto **più interessanti**, con le **relative risposte**.

Sul **podio**, questa settimana, per noi ci sono:

3. STUDIO DENTISTICO: OBBLIGHI DI RISCOSSIONE ACCENTRATA

2. CONTRADDITTORIO PREVENTIVO: DECORRENZA

1. PRESUNZIONE DISTRIBUZIONE UTILI 2018

Se la pensate diversamente, votate i **vostri tre "preferiti"** nel **sondaggio** che abbiamo attivato nella nostra **Community** su *Facebook*.

Per aderire alla **Community** di **Euroconference In Diretta** ?
<https://www.facebook.com/groups/2730219390533531/>

10

Ecobonus per le immobiliari di gestione

Risoluzione 34 dell'Agenzia vale anche per gli immobili locati? esempio le immobiliari di gestione?

M.F.

Con la risoluzione 34/E/2020 l'Agenzia delle entrate, aderendo al prevalente orientamento della giurisprudenza, ha avuto modo di precisare che il c.d. "ecobonus" e il c.d. "sisma bonus" possono essere riconosciuti anche a fronte degli interventi eseguiti da titolari di reddito di impresa sugli immobili posseduti o detenuti, a prescindere dalla loro destinazione. Per questo motivo, quindi, la circostanza che l'immobile sia locato non impedisce di beneficiare della detrazione.

9

Scadenza dichiarazione Imu

Scadenza dichiarazione Imu per variazioni 2019: 30.06.2020 oppure 31.12.2020?

S.S. Srl

La dichiarazione Imu deve essere presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta, così come recentemente previsto dall'articolo 1, comma 769, L. 160/2019.

Tuttavia, limitatamente ai casi in cui il possesso dell'immobile ha avuto inizio o sono intervenute variazioni nel corso del 2019, il termine per la presentazione della dichiarazione è fissato al 31 dicembre 2020 (articolo 3-ter D.L. 34/2019).

8

Proroga versamenti modello Redditi

Scadenza versamenti del 30 giugno da dichiarazione redditi e proroga (annunciata) al 20 luglio per i soggetti ISA: la proroga è valida anche per i soci srl non trasparenti?

B.M.

No, in questi casi la proroga non trova applicazione. Come specificato, infatti, dal D.P.C.M. 27.06.2020, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 162 del 29.06.2020, la proroga trova applicazione nei confronti dei seguenti contribuenti:

- soggetti che applicano gli Isa,
- soggetti che presentano cause di esclusione o di inapplicabilità dagli Isa, compresi i contribuenti che adottano il regime di cui all'articolo 27, comma 1, D.L. 98/2011 e il regime forfettario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014,
- soggetti che partecipano a società, associazioni e imprese ai sensi degli articoli 5, 115 e 116 Tuir (le quali svolgono attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale e che dichiarano ricavi e compensi di ammontare non superiore al limite stabilito).

7

Distribuzione riserva da conferimento

La riserva da conferimento viene tassata o no? occorre tenere la distinzione tra conferente e conferitario?

M.F.

La riserva da conferimento ha natura di riserva di capitale, essendosi formata a seguito dell'apporto del socio. Pertanto, in caso di distribuzione, non è prevista la tassazione in capo ai soci.

Tuttavia, è bene ricordare che la distribuzione di riserve di capitale abbatte il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, ragion per cui, nel caso in cui la somma distribuita superi il costo fiscale della partecipazione, l'eccedenza genera un reddito imponibile in capo al socio.

6

Sismabonus acquisti alle imprese

Le imprese possono beneficiare anche del sismabonus sugli acquisti di immobili?

S.G. Srl

Deve ritenersi che il "cambio di rotta" mostrato dall'Agenzia delle entrate con la risoluzione

34/E/2020 porti a ritenere pacificamente applicabile anche alle imprese, indipendentemente dall'utilizzo dell'immobile, il c.d. "sismabonus acquisti", ovvero la detrazione (pari al 75% o all'85%) a favore degli acquirenti degli immobili situati nelle zone classificate a rischio sismico 1, 2 o 3, interessati da interventi di demolizione e ricostruzione allo scopo di ridurne il rischio sismico.

5

Rinuncia finanziamento soci nel modello Redditi2020

Come deve essere indicata in dichiarazione la rinuncia al finanziamento soci?

D.G.

Con specifico riferimento al prospetto del capitale e delle riserve si sottolinea che la rinuncia al credito da parte del socio comporta un incremento delle riserve di capitali, che va quindi indicato nel rigo RS131, colonna 2.

Si ricorda, inoltre, che in caso di rinuncia del finanziamento da parte del socio, trovano applicazione le previsioni di cui all'articolo 88, comma 4 bis, Tuir, in forza del quale *"La rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale. A tal fine, il socio, con dichiarazione sostitutiva di atto notorio, comunica alla partecipata tale valore; in assenza di tale comunicazione, il valore fiscale del credito è assunto pari a zero"*.

4

Cessione beni ai soci e distribuzione utili

In caso di cessione agevolata beni ai soci l'utile non comporta tassazione. Ma nel prospetto come distinguo quest'utile dagli utili tassati?

F.R.

Come correttamente evidenziato nel quesito, l'Agenzia delle entrate, con la circolare 37/E/2016 ha avuto modo di precisare che, se l'utile di bilancio deriva da cessioni agevolate di beni ai soci, la successiva distribuzione dello stesso non comporta tassazione in capo agli stessi.

Tuttavia, il prospetto del capitale e delle riserve non prevede un apposito campo per segnalare

tal circostanza, ragion per cui si suggerisce la redazione di un prospetto extra-contabile da fornire, eventualmente, in caso di controlli.

3

Studio dentistico: obblighi di riscossione accentrata

Modello SSP. Tra i soggetti obbligati si citano i dentisti: quando devono inviarlo?

D.P.V.

Come chiarito dalla risoluzione 117/E/2007 gli odontoiatri e i medici dentisti, organizzati in studi individuali o associati, sono da considerare a tutti gli effetti *“una struttura sanitaria privata”* e devono quindi osservare gli obblighi di riscossione accentrata dei compensi dovuti per le attività di lavoro autonomo mediche e paramediche, comunicando successivamente i dati, in via telematica, all’Agenzia delle entrate.

Gli obblighi previsti sono quindi i seguenti:

- incassare il compenso in nome e per conto del prestatore di lavoro autonomo e riversarlo contestualmente al medesimo,
- registrare nelle scritture contabili obbligatorie, ovvero in apposito registro, il compenso incassato per ciascuna prestazione di lavoro autonomo resa nell’ambito della struttura,
- comunicare telematicamente all’Agenzia delle entrate l’ammontare dei compensi complessivamente riscossi per ciascun percipiente.

I suddetti obblighi non devono invece essere rispettati nei seguenti casi:

- la struttura sanitaria ha un rapporto contrattuale diretto con il paziente ma fornisce il servizio tramite il professionista,
- le prestazioni sono rese regime di intramoenia; in questo caso, il medico opera in un rapporto assimilabile a quello di lavoratore dipendente.

2

Contraddittorio preventivo: decorrenza

Nuovo obbligo contraddittorio preventivo: cosa significa “avvisi accertamento emessi dal 1° luglio 2020”? Vale la data di notifica?

S.A.F.&L.

Rileva la data di emissione dell'avviso di accertamento. A tal proposito l'Agenzia delle entrate ha chiarito che l'atto si considera “emesso” quando risulta datato e sottoscritto dal titolare dell'ufficio o da un suo delegato.

Non rileva invece la data della notifica.

Per questo motivo, la data in cui il contribuente ha ricevuto l'invito a comparire può essere anche antecedente al 1° luglio 2020, in quanto gli effetti invalidanti previsti dalle nuove disposizioni si realizzano con riferimento agli atti emessi a partire da tale data: deve infatti ritenersi legittimo un avviso di accertamento emesso dal 1° luglio 2020, purché preceduto da un invito e/o da un contraddittorio con l'ufficio regolarmente svolti, anche se in una data antecedente.

1

Presunzione distribuzione utili 2018

La presunzione di distribuzione degli utili che prevede la prioritaria distribuzione degli utili ante 2007 riguarda solo gli utili che concorrono a formare reddito secondo diverse % oppure anche gli utili post 2017?

V.A.

La presunzione di prioritaria distribuzione degli utili “più risalenti” riguarda esclusivamente gli utili realizzati fino all'esercizio in corso al 31.12.2017 (si richiamano, a tal proposito, le previsioni del D.M. 02.04.2008 e del D.M. 26.05.2017). Per gli utili realizzati nell'esercizio in corso al 31.12.2018 (e successivi), invece, non opera la medesima presunzione, sicché, in caso di distribuzione, si rende necessaria l'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta del 26%.

In presenza di riserve di utili che si sono formate in anni precedenti, si consiglia pertanto di accantonare l'utile 2018 (o 2019) a riserva, e distribuire le riserve di utili pregresse, con riferimento alle quali, tra l'altro, può trovare ancora applicazione la disciplina transitoria.

Per aderire alla **Community di Euroconference In Diretta**, gli interessati possono cercarci su Facebook o utilizzare il link <https://www.facebook.com/groups/2730219390533531/>



COMMUNITY

AGEVOLAZIONI

Crediti d'imposta sulle locazioni: definite le modalità di cessione

di Lucia Recchioni

Seminario di specializzazione

IL QUADRO RW 2020: COMPILAZIONE E CONTROLLI PRIMA DELL'INVIO

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

È stato pubblicato ieri, **1° luglio**, l'atteso [provvedimento](#) con il quale sono state **definite le modalità di cessione**

- del **credito d'imposta per botteghe e negozi** previsto dal **Decreto Cura Italia**,
- del **credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili ad uso non abitativo e affitto d'azienda** previsto dal **Decreto Rilancio**.

In entrambi i casi, affinché il credito d'imposta possa ritenersi spettante è necessario che il canone sia stato **effettivamente pagato**. Diversamente, nel caso in cui il pagamento non sia ancora avvenuto **non è possibile fruire in via anticipata del credito**.

Giova tuttavia sottolineare che, con la [circolare 14/E/2020](#), l'Agenzia delle entrate ha avuto modo di precisare che, **nel caso di cessione del credito d'imposta al locatore, il versamento del canone è da considerarsi avvenuto contestualmente al momento di efficacia della cessione**.

Pertanto, è possibile fruire del credito d'imposta sulle locazioni **cedendolo allo stesso al locatore e pagando il canone per la differenza**.

La **comunicazione della cessione** potrà avvenire **telematicamente**, utilizzando l'apposito [modello](#), **dal 13 luglio 2020 al 31 dicembre 2021**: è tuttavia **necessario attendere un ulteriore provvedimento** per individuare le modalità con le quali la comunicazione potrà essere trasmessa anche dagli intermediari.

I **cessionari** potranno **utilizzare i crediti d'imposta ceduti con le stesse modalità previste per i soggetti cedenti**: potranno quindi utilizzarli in **compensazione**, oppure **cederli ulteriormente**.

A tal proposito è tuttavia rilevante sottolineare che, come espressamente stabilito dell'[articolo 122, comma 3, D.L. 34/2020](#), la **quota dei crediti d'imposta ceduti che non è utilizzata entro il 31 dicembre** dell'anno in cui è stata comunicata la cessione **non può essere utilizzata negli**

anni successivi, né richiesta a rimborso ovvero ulteriormente ceduta.

I crediti d'imposta potranno essere **utilizzati in compensazione dai cessionari sin dal giorno successivo alla comunicazione della cessione, previa accettazione** da comunicare, a cura degli stessi, **telematicamente** all'Agenzia delle entrate.

Si ricorda, a tal proposito, che ai sensi dell'[articolo 122, comma 4, D.L. 34/2020](#), i cessionari, in caso di **controlli, rispondono esclusivamente per l'utilizzo dei crediti d'imposta in modo irregolare** o in misura **maggiore** a quanto ricevuto.

L'esistenza dei presupposti per poter beneficiare del credito d'imposta e la **corretta determinazione dell'ammontare** sono invece **verificati in capo al soggetto beneficiario**, nei confronti del quale verrà effettuato il **recupero del credito d'imposta** nel caso in cui dovesse risultare non spettante.

Si sottolinea, da ultimo, che sarà necessario attendere un **ulteriore provvedimento** per poter conoscere le modalità per la **comunicazione della cessione degli altri crediti d'imposta** richiamati dall'[articolo 122 D.L. 34/2020](#) (nello specifico, si tratta del **credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro** e del **credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione**).

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Le transazioni finanziarie infragruppo durante il Coronavirus

di Ennio Vial

The graphic features a blue header bar with the word 'DIGITAL' in white. Below it, the text 'Seminario di specializzazione' and 'LA HOLDING A FINE 2020' in large blue letters. At the bottom, a blue button with the text 'Scopri di più >' in white.

Diverse sono le questioni che emergeranno nei prossimi anni in relazione ai riflessi che la pandemia da Covid 19 avrà sulla **disciplina del transfer price**.

Uno tra i tanti è il **posizionamento all'interno del range di comparables** in ipotesi di utilizzo del **transaction net margin method (TNMM)** ai fini TP.

Da sempre, infatti, gli operatori si chiedono se è necessario porsi sulla **mediana** o se ci possiamo accontentare del **primo quartile**. La questione si complica ulteriormente durante l'emergenza epidemiologica. Potremmo valutare anche il **posizionamento non tra il primo ed il terzo interquartile ma anche nel range totale**.

Questo aspetto permette di osservare come il **consulente dovrà operare una analisi fortemente personalizzata** che non si limiti ad una **acritica estrazione di dati da banche dati** filtrate con le classiche metodologie manuali. Potrà essere opportuno valutare un **metodo additivo ben ponderato** e non gestito in modo strumentale.

Sarà molto probabile che queste situazioni diano vita a **contributi di fine anno** che, se slegati da prezzi precedentemente applicati, saranno **considerati fuori campo iva ai sensi della risposta ad interpello n. 60 del 02.11.2018**.

Non mancano i risvolti in tema di **fiscalità diretta**, atteso che alcuni Paesi **non ammettono la deducibilità di tali contributi**. Le conseguenze non sono solo queste. Se la **casa madre assorbe le perdite del gruppo**, potrà derivare un **downgrade del credit rating** con una conseguente maggiore onerosità del denaro preso a prestito.

Nel **report del 11.2.2020**, l'Ocse afferma che, prima di tutto, si deve **fare una accurata identificazione della transazione infragruppo**. Potrebbe accadere che **un finanziamento erogato negli anni passati era all'origine finalizzato ad alimentare la liquidità**.

Potrebbe accadere che con **la nuova situazione il finanziamento operativo diventi una dazione patrimoniale**.

Se si dovesse andare in questa direzione si potrebbe finire nell'**impossibilità di addebitare gli oneri finanziari**. La **riqualificazione** potrebbe essere **parziale**. Si pone però il problema di determinare **la misura di tale riqualificazione**.

Si potrebbe altresì valutare di pensare ad una **temporanea riqualificazione come apporto di capitale solo per il periodo del lockdown**.

Un **ulteriore aspetto attiene ai sussidi pubblici** che alcuni Stati hanno **erogato o erogheranno** alle imprese. Si potrebbe ritenere che, se la capogruppo concentra le perdite, allora potrà **accentrare anche detti sussidi**. In linea generale i *location savings*, ossia i **benefici connessi ad una determinata localizzazione** di una impresa, secondo l'Ocse, devono **rimanere nel Paese in cui si trova la società**. Questa impostazione potrebbe **porsi in contrasto con l'idea di accentrare i contributi ove sono concentrate le perite**.

Ci potrebbero ad ogni buon conto essere **filiali** che, diversamente, hanno **beneficiato delle conseguenze emerse durante la pandemia**. Magari chi ha prodotto gel igienizzanti e mascherine ha “fatto i soldi” in questi mesi!

Lasciamo i margini a chi a ha prodotti o bisogna ridistribuirli all'interno del gruppo?

Le **marginalità target su cui vengono determinati gli aggiustamenti di fine anno** sono calcolate sui principi contabili internazionali o locali.

È necessario che, per adottare questi correttivi, vi sia una **uniformità di impostazione dei dati contabili**.

Finora abbiamo parlato di **aspetti finanziari ed economici**. Vi sono, tuttavia, anche degli **aspetti legali**.

Poiché all'interno del gruppo ci trattiamo come dei **soggetti indipendenti**, dobbiamo prendere le mosse dal **contratto in forma scritta** per valutare se questo prevede qualcosa per **situazioni di crisi**. Se manca la **clausola di forza maggiore**, si potrebbe fare un **confronto con i contratti normalmente previsti con parti indipendenti**. Ad esempio, cosa accade se **non siamo stati in grado di soddisfare gli ordini in tempo**?

Si potrebbe valutare quali sono gli **usi e i costumi in essere fino al 2019** per avere un punto di partenza nell'analisi.

Possiamo approfondire anche nei rapporti infragruppo le conseguenze della pandemia sui **contratti stipulati con parti terze**.

Questo aspetto enfatizza il fatto che i contratti, ancorché infragruppo, devono essere **redatti in modo dettagliato e non in modo frettoloso** nella consapevolezza che non ci sarà mai un effettivo contenzioso legale.

Se le **modalità di produzione sono state non bloccate ma rallentate da politiche governative**, che effetti ci sono nei **rapporti commerciali con i clienti**?

Si ricorda sempre la **necessità di supportare le proprie decisioni del 2020** con della **documentazione giustificativa**.

L'analisi sarà importante anche tenendo conto dell'area geografica in cui si manifesta il **business del gruppo**. L'effetto della pandemia, infatti, risentirà senz'altro della **diversa incidenza della pandemia stessa e delle politiche di lockdown di un determinato Paese**.

Si deve pensare anche al caso in cui, alla fine, **tutte le società del gruppo escano in perdita**. Si potrebbe valutare se sia il caso di adottare il **metodo del profit split**, che potremmo invece rinominare *loss-split*.

Sarà poi essenziale definire un **percorso di uscita dalla crisi verso quella che si auspica essere la ripresa dell'attività in condizione di sostanziale normalità**.

Queste situazioni **non** dovrebbero tuttavia consigliare un **repentino cambio di metodo**, in quanto si dovrà poi giustificare anche un **eventuale ritorno al metodo precedente**.

Inoltre, quand'anche si passasse al **profit split** e si decidesse di **tenere il criterio per le annualità successive, che effetti si avranno sulle chiavi di allocazione?**

Il cambio del metodo porta generalmente a **notevoli conseguenze in tema di soggettività, se non arbitrarietà nelle valutazioni**.

Peraltro, il cambio metodo potrebbe **stimolare l'Agenzia** a ritenere che questo nuovo metodo, forse, era da **preferire anche per le annualità precedenti**.

ACCERTAMENTO

L'atto impositivo carente nella motivazione è illegittimo

di Sergio Pellegrino



Con l'[**ordinanza 13402/20**](#), depositata in cancelleria nella giornata di **ieri**, la Cassazione si è soffermata sull'annosa questione dell'**illegittimità degli atti impositivi quando non sufficientemente motivati**.

La controversia sulla quale la Suprema Corte è stata chiamata a pronunciarsi riguarda la legittimità di una **sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia del 2014**, che aveva avallato l'operato dell'Agenzia delle Entrate in relazione ad un **avviso di liquidazione** emanato per il **recupero dell'imposta di registro su un verbale di conciliazione giudiziale**.

Il verbale in questione, sottoscritto tra i ricorrenti ed un terzo, prevedeva l'**obbligo di restituzione da parte di quest'ultimo di una somma ricevuta a titolo di caparra confirmatoria** in base ad un contratto risolto con il verbale di conciliazione.

Il ricorso per la cassazione della sentenza si basa su **due motivi**.

Innanzitutto, la violazione dell'**articolo 7, comma 1, dello Statuto dei diritti dei contribuenti**, rubricato **"Chiarezza e motivazione degli atti"**, che stabilisce che *"Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama"*.

Secondo i contribuenti, l'**avviso di liquidazione** era da questo punto di vista **assolutamente carente**, non contenendo **indicazione della tariffa d'imposta applicata**, né delle **ragioni della pretesa erariale**, facendo invece **generico riferimento ad un verbale di conciliazione che non era stato allegato**.

L'avviso emesso dall'Agenzia si limitava infatti ad indicare che la pretesa impositiva si riferiva al **"verbale di conciliazione numero 142/2010 emesso dal tribunale"** e indicava il numero di repertorio della registrazione e le parti; inoltre riportava il fatto che la **pretesa era a titolo di "imposta principale di registro su atti giudiziari"**, riportando gli estremi della legge di riferimento (ossia, genericamente, il D.P.R. 131/1986).

I giudici della Suprema Corte hanno ritenuto il **primo motivo di ricorso fondato**, in considerazione del fatto che l'avviso di liquidazione contestato difetta di una serie di elementi essenziali:

- **non sono riportati i presupposti normativi della pretesa impositiva** e il solo riferimento al D.P.R. 131/1986, senza indicazione dell'articolo, non consente evidentemente di stabilire quale sia il fondamento della stessa;
- non è indicata neppure **l'aliquota dell'imposta**.

Viene al riguardo richiamata la posizione espressa dalla stessa Corte di Cassazione nella **sentenza 1134/2000**, che ha avuto modo di affermare che *"l'avviso di accertamento sia delle imposte dirette sia di quelle indirette deve contenere, a pena di nullità, l'indicazione dell'imponibile, dell'aliquota applicata e dell'imposta liquidata, nonché dei criteri richiamati ai fini della rettifica"*.

Non assume rilevanza dirimente invece la **mancata allegazione del verbale di conciliazione** lamentata da parte dei contribuenti.

La previsione contenuta nell'**articolo 7 dello Statuto dei diritti dei contribuenti** non può estendersi ad atti o documenti comunque conosciuti dai contribuenti: nel caso di specie, l'atto in questione, essendo appunto un verbale di conciliazione, era stato perlopiù redatto da parte degli stessi e quindi per forza di cose da loro perfettamente conosciuto.

Il **secondo motivo di ricorso**, fondato sull'assoggettamento del verbale di conciliazione a tassazione in misura fissa, è risultato pertanto **assorbito**.

Cassando la sentenza impugnata, e non essendovi necessità di accertamenti in fatto, **la causa è stata decisa nel merito** con l'accoglimento da parte della Corte dell'originario ricorso del contribuente e la condanna dell'Agenzia a rifondere le spese del giudizio di legittimità.

AGEVOLAZIONI

Il nuovo Bonus facciate – I° parte

di Luca Mambrin

The graphic features a blue header with the word 'DIGITAL' and the text 'Seminario di specializzazione'. Below this, in large blue letters, is the title 'LA RESPONSABILITÀ DELLE SOCIETÀ IN RELAZIONE AL CONTAGIO DA COVID -19'. At the bottom, there is a blue button with the text 'Scopri di più >'.

La Legge di Bilancio 2020 oltre a **prorogare** anche per l'anno 2020 le detrazioni previste per gli **interventi di recupero del patrimonio edilizio**, per il **bonus mobili** e per gli **interventi di riqualificazione energetica** ha introdotto il nuovo **"Bonus facciate"**, una **detrazione fiscale** per gli **interventi di recupero e di restauro delle facciate degli edifici**.

Con la [circolare 2/E/2020](#) l'Agenzia delle entrate ha fornito i primi chiarimenti in merito alla nuova agevazione.

Sotto il profilo **soggettivo** la detrazione riguarda tutti i **contribuenti residenti e non residenti nel territorio dello Stato**, che sostengono le spese per l'esecuzione degli interventi agevolati, a prescindere dalla tipologia di reddito di cui essi siano titolari.

In particolare, rientrano nel campo soggettivo di applicazione della nuova disposizione:

- le **persone fisiche**, compresi gli esercenti arti e professioni;
- gli **enti pubblici e privati** che non svolgono attività commerciale;
- le **società semplici**;
- le **associazioni tra professionisti**;
- i **soggetti che conseguono reddito d'impresa** (persone fisiche, enti, società di persone, società di capitali)

Trattandosi di una detrazione dall'imposta loda, la stessa non può essere utilizzata dai soggetti che possiedono esclusivamente **redditi assoggettati a tassazione separata** o ad **imposta sostitutiva, quali ad esempio** i contribuenti che aderiscono al **regime forfetario, a meno che tali soggetti non** possiedano anche redditi che concorrono alla formazione del reddito complessivo.

Per usufruire della detrazione, i soggetti beneficiari devono **possedere o detenere** l'immobile oggetto dell'intervento **in base ad un titolo idoneo**, al momento di **avvio dei lavori o al**

momento del sostenimento delle spese, se antecedente il predetto avvio. La **data di inizio dei lavori** deve risultare dai **titoli abilitativi**, se previsti, ovvero da una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà. In particolare, i soggetti beneficiari devono:

- possedere l'immobile in qualità di **proprietario, nudo proprietario** o di **titolare di altro diritto reale di godimento** (usufrutto, uso, abitazione o superficie);
- detenere l'immobile in base ad un **contratto di locazione**, anche finanziaria, o di **comodato**, regolarmente registrato, ed essere in possesso del consenso all'esecuzione dei lavori da parte del proprietario.

Sono ammessi a fruire della detrazione, purché sostengano le spese per la realizzazione degli interventi anche:

- i **familiari conviventi** del possessore o del detentore dell'immobile,
- i **conviventi di fatto** ai sensi della **L. 76/2016**.

È necessario tuttavia che:

- tali soggetti siano **conviventi con il possessore o detentore** dell'immobile oggetto dell'intervento alla data di inizio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese ammesse alla detrazione se antecedente all'avvio dei lavori;
- le spese sostenute riguardino interventi eseguiti su un immobile, anche diverso da quello destinato ad abitazione principale, **nel quale puo? esplicarsi la convivenza**.

La detrazione, pertanto, non spetta al familiare del possessore o del detentore dell'immobile nel caso di interventi effettuati **su immobili che non sono a disposizione** (in quanto locati o concessi in comodato), ovvero su quelli che non appartengono all'ambito "privatistico", quali gli immobili strumentali all'attività? d'impresa, arte o professione.

Per fruire del "bonus facciate" non è necessario che i familiari abbiano sottoscritto un contratto di comodato essendo sufficiente che attestino, mediante una **dichiarazione sostitutiva di atto notorio**, di essere familiari conviventi.

Inoltre hanno diritto alla detrazione anche:

- il **promissario acquirente** dell'immobile oggetto di intervento immesso nel possesso, a condizione che sia stato stipulato un contratto preliminare di vendita dell'immobile regolarmente registrato;
- chi **esegue i lavori in proprio** limitatamente alle spese di acquisto dei materiali utilizzati.

Il Bonus facciate, sotto il **profilo oggettivo**, è ammesso a fronte del sostenimento delle spese relative ad interventi finalizzati al **recupero o restauro** della "facciata esterna", realizzati su **edifici esistenti, parti di edifici esistenti o su unita? immobiliari esistenti di qualsiasi categoria**

catastale, compresi quelli strumentali.

L'agevolazione, pertanto, **non spetta** per gli interventi effettuati durante la fase di costruzione dell'immobile ne? per gli interventi realizzati mediante demolizione e ricostruzione, ivi compresi quelli con la stessa volumetria dell'edificio preesistente inquadrabili nella categoria della **“ristrutturazione edilizia”**.

Come sottolineato dalla recente [risposta ad istanza d'interpello n. 185/2020](#) devono, inoltre, considerarsi **escluse** dal Bonus facciate le spese sostenute per **interventi sulle “strutture opache orizzontali o inclinate”** dell'involucro edilizio quali, ad esempio, **coperture (lastrici solari, tetti) e pavimenti** verso locali non riscaldati o verso l'esterno nonché per la **sostituzione di vetrate, infissi, grate, portoni e cancelli** (non rientranti nella nozione di strutture “opache”).

In particolare, la detrazione spetta a condizione che gli edifici oggetto degli interventi **siano ubicati in zona A o B** ai sensi del **D.M. 1444/1968**, o in zone a queste assimilabili in base alla normativa regionale e ai regolamenti edilizi comunali, assimilazione che dovrà risultare dalle certificazioni urbanistiche rilasciate dagli enti competenti.

Secondo quanto stabilito dall'**articolo 2 del D.M. 1444/1968**, sono classificate:

- nella **zona A**) le parti del territorio interessate da agglomerati urbani che rivestano carattere storico, artistico e di particolare pregio ambientale o da porzioni di essi, comprese le aree circostanti, che possono considerarsi parte integrante, per tali caratteristiche, degli agglomerati stessi;
- nella **zona B**) le parti del territorio totalmente o parzialmente edificate, diverse dalle zone A): si considerano parzialmente edificate le zone in cui la superficie coperta degli edifici esistenti non sia inferiore al 12,5 per cento (un ottavo) della superficie fondiaria della zona e nelle quali la densità territoriale sia superiore ad 1,5 m³/m².

Sono quindi **escluse** dall'agevolazione tutti gli interventi realizzati su edifici che si trovano nelle zone C, D, E e F.

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Cessione/agggregazione dello studio professionale: rateizzazione dei corrispettivi e IVA

di Goffredo Giordano di MpO Partners



“Ho deciso di cedere il mio studio professionale con MpO”

MpO è il partner autorevole, riservato e certificato nelle operazioni di cessione e aggregazione di studi professionali:

Commercialisti, Consulenti del lavoro, Avvocati, Dentisti e Farmacisti.

Abbiamo già avuto modo di evidenziare, in precedenti contributi pubblicati su Euroconference News (si veda ad esempio [“La continuità come fattore di successo nelle operazioni M&A di studi professionali”](#) del 30/4 e [“I professionisti devono acquisire la cultura dell’aggregazione”](#) del 27/6), come **l’aumento della concorrenza tra i professionisti e della domanda specialistica da parte della clientela, nonché l’ingresso della digitalizzazione negli studi professionali** abbiano messo in crisi la storica propensione del professionista ad esercitare individualmente la sua attività.

Tutto ciò ha determinato una spinta per gli studi professionali ad **organizzarsi secondo modelli più complessi**, in grado di far fronte all’evoluzione del mercato e di lavorare secondo criteri aziendali di autonomia organizzativa e massima redditività.

Già nel nostro [contributo del 16/1 u.s.](#) si è evidenziato che, anche nell’ottica della programmazione del passaggio generazionale, il processo di aggregazione fra studi professionali costituisce insieme la condizione necessaria e la conseguenza diretta **dell’operazione di cessione/acquisizione** di uno studio professionale

Ma quali sono le problematiche di natura fiscale che occorre affrontare con riferimento ad un’operazione che abbia ad oggetto uno studio individuale?

Ai fini delle imposte dirette **l’articolo 54, comma 1-quater del Tuir** prevede espressamente che *“Concorrono a formare il reddito i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all’attività artistica o professionale”*. Ribadendo, quindi, anche il principio *“di cassa”*. Pertanto, **i corrispettivi percepiti a seguito del trasferimento a titolo oneroso dello studio professionale** generano interamente **reddito professionale da assoggettare a tassazione ordinaria** (proprio ai sensi dell’[articolo 54 del Tuir](#)) con l’opportunità (assai rara nella prassi e prevista dall’[articolo 17 del Tuir](#)) di avvalersi del regime della

tassazione separata qualora l'incasso avvenga in unica soluzione (o in più rate ma nello stesso periodo di imposta).

Nella quasi totalità di queste tipologie di operazioni, però, il contratto prevede l'incasso rateale di una parte del corrispettivo in un arco temporale di medio/breve periodo (normalmente compreso tra i 3 ed i 5 anni). Pertanto, in ottemperanza al principio di cassa contenuto nell'[articolo 54 del Tuir](#), il professionista cedente, al momento **dell'incasso di ciascuna rata**, deve emettere regolare parcella assoggettandola ad IVA, Cassa di Previdenza (se prevista) e ritenuta d'acconto. Ne consegue che il lavoratore autonomo il quale, a seguito della cessione della propria attività professionale intende cessare l'attività, **deve conservare la partita IVA fino all'incasso dell'ultima rata**.

Ma cosa succede in caso di decesso del professionista cedente?

Su tale argomento è intervenuta l'Amministrazione Finanziaria con la [risoluzione n. 34/E dell'11 marzo 2019](#). Il quesito sottoposta all'Agenzia delle Entrate si riferisce ad un professionista defunto il quale, negli anni precedenti il decesso, aveva emesso fatture nei confronti della Pubblica Amministrazione con IVA ad esigibilità differita ai sensi dell'[articolo 6 del D.P.R. 633/72](#).

Tali fatture presentavano le seguenti caratteristiche:

1. non erano ancora state riscosse alla data del decesso;
2. avevano una previsione di incasso che andava oltre i sei mesi previsti [dall'articolo 35-bis del D.P.R. 633/72](#) per chiudere, da parte degli eredi, la partita IVA del "de cuius".

Inoltre, il professionista aveva **effettuato e concluso prestazioni professionali non ancora fatturate alla data del decesso**. L'istante si poneva il problema di come versare l'imposta non ancora incassata, nell'eventualità che si debba comunque procedere, entro sei mesi dalla morte, a chiudere la partita IVA, nonché se considerare le **prestazioni non ancora fatturate** comunque concluse e, quindi, rilevanti ai fini IVA.

l'Agenzia delle Entrate ha ribadito il suo già consolidato orientamento secondo cui *"In linea generale, la cessazione dell'attività professionale, con conseguente estinzione della partita IVA, non può prescindere dalla conclusione di tutti gli adempimenti conseguenti alle operazioni attive e passive effettuate. Pertanto, il professionista che non svolge più l'attività professionale non può estinguere la partita IVA in presenza di corrispettivi per prestazioni rese in tale ambito ancora da fatturare nei confronti dei propri clienti."* L'Amministrazione Finanziaria, argomentando la risposta, ha, inoltre, richiamato la [risoluzione n. 232/E/2009](#), con la quale è stato ulteriormente specificato che *"La cessazione dell'attività per il professionista non coincide ... con il momento in cui egli si astiene dal porre in essere le prestazioni professionali, bensì con quello, successivo, in cui chiude i rapporti professionali, fatturando tutte le prestazioni svolte e dismettendo i beni strumentali. Fino al momento in cui il professionista, che non intenda anticipare la fatturazione rispetto al momento di incasso del corrispettivo, non realizza la riscossione dei crediti, la cui*

esazione sia ritenuta ragionevolmente possibile (perché, ad esempio, non è decorso il termine di prescrizione di cui all'art. 2956, comma 1, n. 2 del codice civile) l'attività professionale non può ritenersi cessata".

Inoltre, a supporto della decisione l'Amministrazione Finanziaria richiama il contenuto della sentenza della Corte di Cassazione n. 8059 del 2016 il quale prevede che *"il compenso di prestazione professionale è imponibile ai fini IVA, anche se percepito successivamente alla cessazione dell'attività, nel cui ambito la prestazione è stata effettuata, ed alla relativa formalizzazione"*; e questo perché *"[...] il fatto generatore del tributo IVA e, dunque, l'insorgenza della correlativa imponibilità vanno identificati [...] con la materiale esecuzione della prestazione, giacché, in doverosa aderenza alla disciplina Europea, la previsione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 3, va intesa nel senso che, con il conseguimento del compenso, coincide, non l'evento generatore del tributo, bensì, per esigenze di semplificazione funzionali alla riscossione, solo la sua condizione di esigibilità ed estremo limite temporale per l'adempimento dell'obbligo di fatturazione."*. Quindi, per la Suprema Corte per il professionista che intende cessare la propria attività *"[...] non emergono ... ragioni logico-giuridiche ostative all'applicazione della soluzione indicata relativamente ai corrispettivi di prestazioni eseguite, nell'esercizio dell'attività economica di soggetto deceduto o di società estinta, incassati dagli eredi o dai soci"*.

Conseguentemente, in presenza di **fatture da incassare o prestazioni da fatturare**, gli eredi non possono chiudere la partita IVA del professionista defunto sino a quando non viene incassata l'ultima parcella e **devono adempiere a tutti gli obblighi IVA** (registrazione, liquidazione, dichiarazione, etc). Pertanto, In virtù di quanto sopra indicato, in caso di decesso del professionista cedente si verificano **le condizioni per derogare a quanto stabilito dall'articolo 35-bis del D.P.R. 633/1972** (dichiarazione di cessazione dell'attività e la chiusura della partita IVA del contribuente deceduto da parte degli eredi entro sei mesi dalla data della sua morte) gli eredi devono mantenere "accesa" la partita IVA **fino all'incasso di tutta la residua parte rateizzata**.

Resta salva, per gli eredi, la possibilità di anticipare la fatturazione delle prestazioni rese dal de cuius, liquidare la relativa imposta per poi procedere con la chiusura della partita IVA.